

***EL IVA EN LOS CONTRATOS DE***  
***ARRENDAMIENTO DE USO***  
***DISTINTO A VIVIENDA***

**Realizado por:**

**Borja Pérez de Yraolagoitia**

**Directora del TFG:**

**Lucía María Molinos Rubio**

## ÍNDICE

Lista de abreviaturas	4
1. Introducción	5
2. El contrato de arrendamiento. Tipos	6
2.1 Generalidades	6
2.2 El contrato de temporada	9
2.2.1 Definición	9
2.2.2 Formalización del contrato	10
2.2.3 Duración	11
2.2.4 Fianza	11
2.3 El contrato de alquiler de local de negocio	12
2.3.1 Definición	12
2.3.2 Formalización del contrato	14
2.3.3 Duración	14
2.3.4 Fianza	15
3. Generalidades del IVA	15
3.1 Entrega de bienes y prestaciones de servicios	16
3.2 Adquisiciones intracomunitarias de bienes	17
3.3 Importaciones de bienes	18

4. El IVA en los arrendamientos	19
4.1 Exenciones de arrendamientos en el IVA, y sus excepciones	20
4.1.1 Alcance de la exención de la vivienda	21
5. Fiscalidad del contrato de temporada	23
5.1 Tratamiento del contrato de arrendamiento de temporada en el IRPF	23
5.2 Tratamiento del contrato de arrendamiento de temporada en el IVA	26
6. Fiscalidad del contrato de alquiler de local de negocio	30
6.1 Base imponible	30
6.2 Cuota	32
6.3 Derecho a deducir de las cuotas soportadas por el contrato de arrendamiento de local de negocio	32
6.4 Obligaciones fiscales	34
7. Conclusiones	35
8. Bibliografía	37

## LISTA DE ABREVIATURAS

Art.: Artículo

Arts.: Artículos

CC: Código Civil

DGT: Dirección General de Tributos

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

ITPAJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LAU: Ley de Arrendamientos Urbanos

LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LIVA: Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

pp.: Páginas

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

TAI: Territorio de Aplicación del Impuesto

TPO: Transmisiones Patrimoniales Onerosas

TSJ: Tribunal Superior de Justicia

## 1. INTRODUCCIÓN

En el trabajo que a continuación voy a desarrollar, he elegido uno de los impuestos que considero más importantes dentro del sistema impositivo español, que es el Impuesto sobre el Valor Añadido, comúnmente conocido como IVA.

En concreto, voy a tratar temas relacionados con contratos cuyo objeto son bienes inmuebles, por tanto nos encontramos en el límite con otro impuesto, la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Mi trabajo va a centrarse en el tratamiento en el IVA de los contratos de arrendamiento de uso distinto a vivienda, puesto que cuando el inmueble alquilado se destina al uso habitual como vivienda, la operación estará exenta del IVA.

Antes de empezar a desarrollar el tema, primero explicaré lo que es el contrato de arrendamiento con las diferentes partes que tiene y algunos de los tipos que puede haber, posteriormente realizaré una caracterización general del IVA y a continuación hablaré sobre la fiscalidad de los tipos de contratos de arrendamiento que mencionaré después, advirtiéndole que no solo me referiré al IVA sino también al tratamiento que tiene dentro del IRPF.

Por aclarar el “conflicto” que puede haber entre aplicar la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o el IVA, se pueden destacar dos diferencias brevemente, una en cuanto a la persona que realiza la transmisión de bienes o derechos, y otra en cuanto al derecho de deducción.

La primera de ellas es que se aplica el IVA cuando quien transmite es empresario o profesional y se aplica el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITP y AJD cuando quien transmite es un particular. Y aunque podría entrar a profundizar sobre este tema, ello no es objeto de este trabajo.

Y la segunda de las diferencias es la posibilidad de deducir el IVA cuando lo soporta un empresario. En tanto que las cantidades pagadas por el concepto “TPO” del ITP y AJD constituyen un coste para el empresario, el IVA no lo es, puesto que, en su caso, puede ser objeto de deducción en la declaración –liquidación correspondiente.

A continuación voy a empezar a desarrollar lo que es un contrato de arrendamiento y sus tipos.

## 2. EL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO: TIPOS

### 2.1 Generalidades

Dentro del ámbito civil, el contrato de arrendamiento se regula como tal en el Título VI del Código Civil. Se distingue el mismo según sea para cosas, obras o servicios. Pero las partes son comunes en ambas, y tenemos un arrendador y un arrendatario. Artículo 1546 CC.

El arrendador es el que se obliga a ceder el uso de la cosa, ejecutar la obra o prestar el servicio.

Y el arrendatario es el que adquiere el uso de la cosa o el derecho a la obra o servicio que se obliga a pagar.

En nuestro caso, y por los contratos de los que queremos ocuparnos, el contrato de arrendamiento es un acuerdo entre dos personas mediante el cual, uno de los intervinientes (arrendador) se compromete a ceder durante un tiempo determinado el derecho a usar y disfrutar un bien. Por otro lado, el otro interviniente (arrendatario) se compromete a realizar los pagos acordados como contraprestación de este derecho de uso.

Una vez dada la definición propia del CC de este tipo de contrato, hay que destacar que el contrato de arrendamiento es objeto de regulación en la LAU de 1994.

La ley abandona la distinción tradicional entre arrendamientos de vivienda y arrendamientos de locales de negocio y asimilados para diferenciar entre arrendamientos de vivienda y arrendamientos para usos distintos al de vivienda. La diferencia entre ambos contratos se deduce de lo dicho en sus correspondientes artículos, los cuales están definidos en los arts. 2 y 3 respectivamente, y dicen así:

Art. 2.1: “Se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario”.

Y en contraposición:

Art. 3: “1. Se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior.

2. En especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra, y los celebrados para ejercerse en la finca una actividad industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, asistencial, cultural o docente, cualquiera que sean las personas que los celebren.”

Por tanto la diferencia principal es el uso al que va a estar destinada la edificación arrendada, y además la permanencia en ella en el caso de estar destinada a vivienda, porque puede tener carácter permanente si es para vivienda, pero en un contrato de temporada será solo para un tiempo determinado.

Explicada la diferencia, una de las partes importantes del contrato son las obligaciones de las partes. Todas las obligaciones impuestas al arrendador se derivan del principio básico de que éste está obligado a procurar al arrendatario el goce de la cosa arrendada por todo el tiempo que dure el arrendamiento, en cuanto deberes correlativos al derecho de uso y disfrute del arrendatario. Así el arrendador está obligado a:

- Entregar al arrendatario la cosa u objeto del contrato.
- Conservar la cosa en estado de servir para el uso al que se la destine y, en consecuencia, a hacer en ella durante el arrendamiento las reparaciones necesarias.
- Mantener al arrendatario en el goce pacífico del arrendamiento, no pudiendo variar la forma de la cosa arrendada y respondiendo ante el arrendatario de los vicios y defectos que impidan el normal uso y disfrute.
- Abonar al arrendatario los gastos necesarios que éste haya hecho en la cosa.

Como contraposición del uso y disfrute de la cosa arrendada durante un tiempo cierto, y de la obligación del arrendador de mantenerle en ese derecho, el arrendatario estará obligado a:

- 1) Pagar el precio del arrendamiento en los términos convenidos.
- 2) Usar la cosa arrendada conforme al uso pactado y, en su defecto, en función de la naturaleza de la cosa, asumiendo las reparaciones urgentes que haga el arrendador.
- 3) Poner en conocimiento del arrendador toda usurpación o novedad dañosa y la necesidad de reparaciones.
- 4) Responder del deterioro de la cosa, a no ser que pruebe que fue ocasionado sin su culpa.
- 5) Devolver la cosa, al concluir el arrendamiento, tal como la recibió, presumiéndose que la recibió en buen estado.



## 2.2 EL CONTRATO DE TEMPORADA

### 2.2.1 Definición

El contrato de temporada es aquel que recae sobre una vivienda habitable pero que no tiene el carácter de “indeterminado” que posee el contrato de vivienda permanente.

El contrato de temporada está regulado en el citado artículo 3 de la LAU, aunque su denominación legal no es contrato de temporada, sino “contrato de uso distinto a vivienda”, por lo que podemos decir que es diferente del contrato de arrendamiento de vivienda.

Estos contratos de temporada se someten a las siguientes normas, y por el siguiente orden:

1. Títulos I y IV de la Ley de Arrendamientos Urbanos: estos títulos versan sobre el ámbito de la ley, y la fianza y la formalización del arrendamiento.
2. Cláusulas del contrato de arrendamiento pactadas por las partes: excepto en materia de fianza y de formalización del contrato, la siguiente fuente a la que deben atenerse las partes es a aquello que hayan acordado en el contrato de arrendamiento.
3. Título III Ley de Arrendamientos Urbanos: en caso de que algún aspecto no haya sido regulado por las partes ni por el Título I y IV LAU, entonces será de aplicación el contenido del Título III LAU, que trata sobre los siguientes aspectos: venta del inmueble, obras, adquisición preferente, cesión y subarriendo, muerte del arrendatario, indemnizaciones y resolución del contrato.
4. Código Civil, con carácter supletorio: finalmente, si ninguna de las fuentes anteriores ayudara a dilucidar un problema, habrá que acudir a las normas del Código Civil sobre el particular que se esté tratando.

Tenemos una serie de contratos de arrendamiento que no se pueden calificar ni de vivienda ni de temporada y por tanto los excluye esta ley de arrendamientos urbanos en su art. 5. De manera resumida son las viviendas que usan los porteros, guardas u otros empleados que las tengan por su cargo; el uso de las viviendas militares; cuando se arrienda una finca con casa-habitación su finalidad sea el aprovechamiento agrícola o pecuario o forestal; las viviendas universitarias cuando hayan sido calificadas como tal utilizadas por alumnos matriculados; y por último la cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa.

#### 2.2.2 Formalización del contrato.

Respecto a la formalización del contrato de temporada, éste puede ser verbal. No obstante, según el art. 37 de la LAU, las partes tendrán la facultad de acordar recíprocamente que se realice por escrito el contrato.

En ese caso, será importante que destaquen una serie de elementos en la redacción del contrato para que no dé lugar a confusión y no surjan problemas. Son estos: el plazo de duración; que el arrendamiento “no” satisface la necesidad permanente de vivienda del arrendatario (para que se entienda que es de temporada y no de vivienda habitual); y encabezar el contrato con el título “Contrato de arrendamiento de uso distinto a vivienda”.

Además será necesario también que aparezca la identidad de los contratantes, la identificación de la finca arrendada, la renta inicial del contrato y las demás cláusulas que las partes hubieran libremente acordado.

Otro aspecto a destacar es que a partir del 1 de junio de 2013 el Certificado de Eficiencia Energética es obligatorio en cualquier oferta de alquiler que se realice con posterioridad a esta fecha. Aunque no existirá esta obligación en los casos en que el inmueble se vaya a alquilar por menos de cuatro meses al año.

### 2.2.3 Duración

En cuanto a la duración del contrato de temporada no hay una preestablecida en la ley, sino que serán las partes las que tendrán que llegar a un acuerdo de duración, así como si quieren que haya prórrogas, o preavisos antes de abandonar el inmueble, o cualquier otro término acordado entre ellas.

### 2.2.4 Fianza

La fianza es un depósito que se entrega al arrendador en efectivo metálico a la firma del contrato de arrendamiento en garantía del cumplimiento de las obligaciones del contrato.

En lo relacionado al arrendamiento, está regulada en el art. 36 de la LAU. De manera resumida dice que es obligatoria la exigencia y prestación de fianza en metálico en cantidad equivalente a dos mensualidades en el arrendamiento para uso distinto del de vivienda, el cual es objeto de este trabajo. Si fuera para vivienda sería el equivalente a una mensualidad.

En el caso de que el arrendamiento se prolongue durante más de 3 años, la fianza será susceptible de variación, tanto al alza como a la baja.

En este momento me parece conveniente destacar que, en los casos en que el alquiler de temporada deba llevar IVA, la fianza no lo llevará. La fianza no se considera renta, por lo que el inquilino no tiene que pagar IVA por ella, esto es, no se puede utilizar la fianza como medio para pagar la renta del alquiler. Más adelante en el apartado de fiscalidad del contrato de temporada desarrollaré este aspecto con base en una Consulta Vinculante de la DGT<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 8 de febrero de 2010.

## 2.3 EL CONTRATO DE ALQUILER DE LOCAL DE NEGOCIO

### 2.3.1 Definición

La definición de este tipo de contrato, se puede concretar de la siguiente manera: es un contrato por el que una persona o personas se obligan a ceder a otra u otras el uso de una edificación cuyo destino primordial sea ejercer en ella una actividad económica, por tiempo determinado y precio cierto.

La legislación que regula este tipo de arrendamiento es también la LAU. Aunque es primordial señalar que la aplicación de esta normativa está limitada a todos aquellos contratos celebrados a partir del 1 de enero de 1995, y transitoriamente los contratos anteriores se han regido por la legislación que estaba vigente cuando se firmaron y por las modificaciones que la ley actual introdujo en la misma.

Otro dato importante a tener en consideración es que en estos contratos, la ley permite que exista plena libertad de pacto entre las partes para regular los derechos y obligaciones derivados del mismo.

En este apartado voy a incluir también lo que serían las obligaciones formales del contrato por parte del arrendatario, ya que las del arrendador son más de ámbito fiscal e irán más adelante en su apartado correspondiente.

La obligación principal del arrendatario será el pago de la renta pactada con el arrendador, dentro del período establecido para ello y sin que se produzca retrasos que sería lo idóneo, y también en el lugar establecido para ello, ya que puede ocurrir que se haya producido un cambio de domicilio, y puedan surgir problemas si no se ha especificado esta posibilidad en las cláusulas del contrato. En ese caso, si el lugar señalado para el pago es el domicilio del acreedor y no se ha previsto su cambio, se entiende que el arrendatario cumple con pagar la renta en el que aquél tuviere al tiempo de la celebración del arrendamiento ya que, de lo contrario, su situación resultaría agravada por el solo hecho del acreedor.

Otra obligación será también hacer un adecuado uso del local en el que se haya llevado a cabo el contrato, y esto aparece reflejado en un artículo del CC, el 1555.2, que dice así, “El arrendatario está obligado «a usar de la cosa arrendada como un diligente padre de familia, destinándola al uso pactado, y, en defecto de pacto, al que se infiera de la naturaleza de la cosa arrendada según la costumbre de la tierra»”.

Respecto a esta obligación, tres grandes civilistas como Albaladejo, Díez-Picazo o Gullón, tienen la perspectiva de que este adecuado uso se trata de un derecho y no de un deber, ya que consideran que el arrendatario tiene derecho de usar la cosa arrendada, en este caso sería el local, para usarlo cuando quiera, no siendo necesario que el uso sea continuado.

Una tercera obligación del arrendatario será pagar los gastos de la escritura del contrato, tal y como señala el tercer apartado del art. 1555 del CC. Entre ellos se comprende los honorarios del notario que autoriza la firma, así como si la escritura se hace en copia pública y si hay copias posteriores. Y además también los gastos que genere la inscripción en el Registro de la Propiedad.

Y otra de las obligaciones importantes aunque se dé por hecho, es la devolución del local arrendado en el momento de la conclusión del contrato de arrendamiento, y como dice el art. 1561 lo tendrá que devolver “tal como lo recibió”. Y si se hubieren causado deterioros o la pérdida de la cosa arrendada, el arrendatario será el responsable de ello, salvo que no hubiera tenido nada que ver.

Esta devolución del local que tendrá lugar bien cuando acabe el contrato o bien antes de su finalización porque hayan concurrido una serie de circunstancias que lleven a la resolución del contrato.

El propietario podrá resolver el contrato si el inquilino:

- No paga la renta o la fianza.
- Subarrenda o cede a un tercero el local y no lo comunica al propietario.

- Causa daños en el local intencionadamente o realiza obras sin consentimiento del propietario.
- Realiza en el local actividades molestas, insalubres, nocivas, peligrosas o ilícitas.

Por su parte, el inquilino podrá resolver el contrato si el propietario:

- 1) No realiza las reparaciones necesarias para conservar el local en las condiciones necesarias para que pueda ser utilizado.
- 2) Le perturba en la utilización del local.

### 2.3.2 Formalización del contrato

Este contrato no está sujeto a ninguna formalidad y, en consecuencia, puede ser concertado verbalmente o por escrito, en documento público o privado.

Sin embargo, si se pretende inscribir el arrendamiento en el Registro de la Propiedad, las partes podrán compelerse recíprocamente a la formalización por escrito del contrato de arrendamiento, dando constancia en escritura pública notarial o elevar a escritura pública el documento privado.

Asimismo, en ambos casos, se hará constar la identidad de los contratantes, la identificación de la finca arrendada, la duración pactada, la renta inicial del contrato y las demás cláusulas que las partes hubieran libremente acordado.

### 2.3.3 Duración

En principio, las partes pueden establecer libremente la duración del contrato de alquiler. Si a la fecha de vencimiento del contrato ninguna de las partes le comunica a la otra, por escrito y con al menos un mes de antelación, su deseo de no renovarlo, el contrato se irá prorrogando anualmente hasta que alguna de ellas decida ponerlo fin.

Si en el contrato no se señala su plazo de duración, se entenderá que ésta es de 1 año.

### 2.3.4 Fianza

La fianza es una garantía por los posibles daños y desperfectos que el inquilino cause en el local (y que no deriven de un uso habitual o corriente).

Salvo que las partes pacten lo contrario, cuando se lleve a cabo la firma del contrato, el arrendatario está obligado a entregar al propietario una fianza en metálico equivalente a 2 mensualidades de la renta que se establezca.

El importe de la fianza se debe devolver íntegramente al inquilino cuando finalice el contrato siempre y cuando entregue el local al propietario en perfecto estado. Si los desperfectos aludidos se producen, del importe entregado en concepto de fianza se descontarán los gastos de su reparación.

Del mismo modo, como en cualquier contrato de arrendamiento de bien inmueble, la fianza no puede destinarse al pago de mensualidades de renta, ya que no es su finalidad.

Si la fianza no se devuelve cuando finalice el contrato, el inquilino podrá reclamar no sólo la devolución de su importe sino también el de los intereses que haya generado.

Por último, la fianza podrá ser actualizada una vez transcurridos los 5 primeros años de duración del contrato.

## 3. GENERALIDADES DEL IVA

El IVA es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo y que grava distintas cuestiones, enumeradas en el art. 1 de la LIVA:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados por empresarios o profesionales.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Las importaciones de bienes.

Cada una de estas tres modalidades va a tener diferencias fundamentales entre sus elementos de identificación, tanto del hecho imponible como del sujeto pasivo, y de cuantificación, en lo que se refiere a la base imponible. Y ello se desarrollará en los apartados siguientes, destacando en cada epígrafe las características propias de cada cuestión.

Por una parte también habrá que distinguir entre lo que es una entrega de bienes y una prestación de servicios. Debemos considerar que para que sea entrega de bienes, tiene que transmitirse el dominio, tanto lo físico como la propiedad, mientras que la prestación de servicios, se define como todo lo que no sea entrega de bienes en el ejercicio de la actividad económica.

### 3.1 Entrega de bienes y prestaciones de servicios

La Ley entiende por entrega de bienes, según el art. 8 de la LIVA, “la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes”. El mejor ejemplo para entender este concepto de entrega de bienes es la compraventa.

Y en cuanto a las prestaciones de servicios, la Ley en su art. 11 dice que son “toda operación sujeta al citado tributo que de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes”.

Uno de los factores más importantes en lo que se refiere a estos conceptos es el lugar de prestación del hecho imponible, ya que el IVA como impuesto de naturaleza real se exige con arreglo al principio de territorialidad, es decir, las entregas de bienes y prestaciones de servicios están sujetas en tanto en cuanto se realicen en el territorio español de aplicación del impuesto, conocido como TAI. Más adelante haré referencia a la regla especial del lugar de realización de las prestaciones de servicios, hecha en el art. 70 de la LIVA.



En relación con el devengo, en las entregas de bienes como regla general se produce cuando tenga lugar su puesta a disposición de los bienes al adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable. Y en las prestaciones de servicios se producirá cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. Estas reglas del devengo están en el art. 75 de la LIVA.

Para hallar la base imponible del Impuesto habrá que partir necesariamente del precio de los bienes entregados o de los servicios prestados, añadiendo al mismo una serie de conceptos que pueden ser exigidos al destinatario de la operación gravada y que podrían ser comisiones, gastos de transporte, seguros, importe de envases y embalajes, subvenciones directamente relacionadas con el precio, etc. Se recoge en el art. 78 de la LIVA la regla general<sup>2</sup>. Posteriormente a ese precio habrá que aplicarle el tipo de gravamen correspondiente, habiendo tres tipos: el tipo general fijado en el 21 por ciento; el tipo reducido del 10 por ciento; y el tipo superreducido del 4 por ciento.

### 3.2 Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Una vez visto a rasgos generales lo que son las entregas de bienes y prestaciones de servicios, el siguiente concepto al que hace referencia el mencionado artículo 1 de la LIVA son las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Por ella entendemos, art. 15, “la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores”.

Pero hay que tener en cuenta que esta adquisición solo estará sujeta al impuesto cuando esté efectuada a título oneroso por empresarios, profesionales o por personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional. Los sujetos pasivos serán los adquirentes de los bienes.

---

<sup>2</sup> Además de esta regla general, en el art. 79 de la misma Ley se determinan una numerosa serie de reglas especiales de determinación de la base imponible, entre las que destacan las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, o reglas para supuestos de autoconsumo y transferencia de bienes, o también para casos de autoconsumo de servicios.

En cuanto al devengo, el art. 76 de la LIVA dice que el impuesto se devengará en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares, de conformidad con la anterior regla de devengo de las entregas de bienes en el art. 75.

Lo que habrá que pagar este impuesto se calculará aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen correspondiente. Y primero, la base imponible se hallará por la aplicación de las normas generales para las entregas interiores de bienes, art. 82 de la LIVA.

### 3.3 Importaciones de bienes

Y como último concepto gravado por el IVA están las importaciones de bienes, las cuales están definidas en el art. 18 de la LIVA, y en los que se contienen definiciones que podrían asimilarse al concepto de importación de bienes. Por ello hay dos maneras de considerarlo:

- La entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, es decir, fuera de la Unión Europea.
- La entrada en el interior del país de un bien procedente de un Estado miembro de la Unión Europea cuando dicho bien o producto no sea originario de ese Estado miembro sino que proceda a su vez de un país tercero y no haya cumplido en su momento las formalidades y exigencias propias del régimen de importaciones.

Es importante decir en este caso que no tiene por que tener relevancia el destino al que se dirijan los bienes, ni que además el importador tenga la condición de empresario o de profesional, ya que toda importación está sujeta al Impuesto. Ahora bien, sí que resulta de aplicación el principio del lugar de destino.

Y el devengo se producirá en el momento en que se admita por los Servicios de Aduanas, de la declaración de despacho o cualquier otro acto que tenga los mismos efectos jurídicos que esta admisión. Aparece en el art. 77 de la LIVA.

A la base imponible habrá que añadirle una serie de conceptos del tipo de gastos accesorios que se puedan producir, o también impuestos o derechos que se devengan fuera del territorio de aplicación del impuesto con la excepción del IVA, art. 83 de la LIVA.

Como conclusión de estos tres apartados, me parecía conveniente introducir lo que es el concepto del IVA con las correspondientes cuestiones que regula, puesto que es de vital importancia en nuestro sistema impositivo español, y por tanto aclarar bien las diferencias entre lo que son las entregas de bienes y prestaciones de servicios, y además destacar los aspectos más importantes de las adquisiciones intracomunitarias y de las importaciones. En lo que viene a continuación, el trabajo ya se centra en la fiscalidad propia del contrato de arrendamiento y en cómo afecta el IVA tanto al contrato de temporada como al arrendamiento de local de negocio, que he escogido como contratos más destacados en la modalidad de contrato de arrendamiento de uso distinto a vivienda.

#### 4. EL IVA EN LOS ARRENDAMIENTOS

En primer lugar, hay que comenzar diciendo que el arrendamiento como tal está considerado como una prestación de servicios, y ello aparece en el artículo 11.Dos.2º de la LIVA.

A su vez, quien realice ese arrendamiento será considerado como empresario o profesional, según el artículo 5.Uno c) LIVA que dice así, “Se reputarán empresarios o profesionales: Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”.

La regla general de la que se parte, en la relación de los arrendamientos con el IVA, es que todo tipo de arrendamiento está sujeto a este impuesto, pero se destacan algunas exenciones, las cuales son importantes, por las que no se someterá a este impuesto ciertos contratos de arrendamientos. Aunque también hay que saber calificar

de manera correcta la clase de arrendamiento de la que se trata para aplicar correctamente la exención o no.

Antes he hecho referencia, en el apartado de entregas de bienes y servicios, a la regla especial que establece la LIVA para las prestaciones de servicios en función del lugar de realización de la prestación. Está indicada en el art. 70 y es la siguiente: “Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio. Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas”.

Ese apartado es el único que interesa en relación con la materia de este trabajo, por tanto como se puede observar, se entenderá prestado en el TAI cuando el bien inmueble se encuentre en el citado territorio.

#### 4.1 Exenciones de arrendamientos en el IVA, y sus excepciones

La más importante de las exenciones se refiere al arrendamiento para el uso exclusivo como vivienda por parte del arrendatario o inquilino, del cual el arrendador quedará exento de las obligaciones del IVA.

Otro caso de exención del IVA son los terrenos, que aparece expresado en el artículo 20.Uno.23º de la LIVA. Se incluyen los terrenos agrarios utilizados para la explotación de una finca rústica, y se excluyen las construcciones inmobiliarias dedicadas a las actividades de ganadería. A su vez, en ese mismo apartado se indica que la exención tiene algunas excepciones, las cuales paso a enumerar:

1) Los arrendamientos de terrenos para estacionamientos de vehículos.

- 2) Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.
- 3) Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.
- 4) Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto.
- 5) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.
- 6) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados, con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior.
- 7) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.
- 8) La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refieren las letras a'), b'), c'), e') y f') anteriores.
- 9) La constitución o transmisión de derechos reales de superficie.

En cuanto al arrendamiento de edificaciones voy a establecer el alcance a la exención de la vivienda, y a hablar de sus excepciones como pueden ser en concreto las edificaciones dedicadas a locales de negocio que sí que están sujetos y no exentos.

#### 4.1.1 Alcance de la exención de la vivienda

El uso de un inmueble destinado a la vivienda está completamente exento del IVA, sin embargo no es así cuando se dedica a un uso distinto, y esta es la peculiaridad

que en algunos casos puede surgir, que se trate de un edificio que esté construido con el objetivo por una parte de ser una vivienda y por la otra un despacho profesional. Lo que determina que pueda estar exento o no en este caso es la exclusividad que tiene que tener el uso para la vivienda, es decir, que puesto que también estaría destinada a otro uso, no se puede considerar dentro de la exención de la que gozaría la vivienda.

Aunque puede haber una excepción, que se refiere a que en un edificio, uno o varios pisos estén destinados al uso exclusivo como vivienda, y otros pisos se dediquen a locales de negocio u otros usos diferentes; y por tanto en este caso sí que se podrá aplicar la exención a los pisos que estén destinados como vivienda, siempre que estén completamente separados y tengan entradas diferenciadas. Es lo que se llama afectación parcial. Más adelante haré referencia a una Consulta Vinculante nº V3151-14 de la DGT que habla sobre esta afectación parcial.

Una parte importante que puede haber en un contrato de arrendamiento con uso exclusivo como vivienda, es el hecho adicional de arrendar también una o varias plazas de garaje. En este caso hay que diferenciar si la plaza de garaje se alquila junto a la vivienda o alguien que arrienda solo la plaza en sí para su uso, ya que en el primer caso, la exención de la vivienda conllevará la de la plaza de garaje, pero en cambio, el alquiler único de la plaza en ningún caso estará exento de la aplicación del IVA.

Otra posible excepción en relación con la vivienda es el caso en que una persona jurídica actuando como arrendador de la misma, la destine a residencia de empleados, cediendo el uso de ésta. En relación a este caso, la STSJ 14232/2004 de Madrid de 18 de noviembre de 2004 se ha pronunciado matizando que el arrendamiento sí que estará exento en este caso siempre y cuando en el contrato aparezca designada específicamente la persona que va a ocupar el piso<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> STSJ 14232/2004 de Madrid de 18 de noviembre de 2004: “Concretamente, se trataba de un propietario de un inmueble que lo tenía arrendado a una sociedad que la cedía a destino a de vivienda familiar, y presenta un recurso que tiene por objeto la anulación de las liquidaciones impugnadas por aplicación de la exención tributaria establecida en el art. 20.uno.23.b) de la LIVA”.

El recurso presentado se desestimó, y en los fundamentos de derecho, en el segundo, se toman en consideración dos sentencias de la misma sección que la mencionada sentencia, una de noviembre de 2003<sup>4</sup> y otra de 2004<sup>5</sup>, en las que, “se declaró que la exención tributaria regulada en el art. 20.1.23.b) de la Ley 37/92 es aplicable cuando en el contrato de arrendamiento aparece designada específicamente la persona física que va a ocupar el piso, que por ello no puede destinarse a residencia de otra persona, requisito que no concurre en el caso ahora analizado, en el que la posterior designación por la sociedad arrendataria de la persona que va a ocupar el piso comporta una cesión o subarriendo, teniendo además el arrendatario la posibilidad de destinar el inmueble a vivienda de diferentes personas físicas durante la vigencia del mismo contrato de arrendamiento”.

## 5. FISCALIDAD DEL CONTRATO DE TEMPORADA

### 5.1 Tratamiento del contrato de arrendamiento de temporada en el IRPF

Considero oportuno hacer referencia al tratamiento que tendrá este contrato en el IRPF, ya que habrá que calificar tanto los rendimientos obtenidos, como saber que el arrendador tendrá derecho a una serie de deducciones.

Los ingresos que el arrendador obtendrá cuando le paguen alquiler el de una vivienda, que se llama renta, bajo esta modalidad del contrato de temporada tendrá que declararlos en la declaración de la renta como rendimientos del capital inmobiliario, como así establece el art. 22 de la LIRPF, que dice “Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza”; y ello excepto que puedan considerarse como rendimientos de actividades económicas si cumplen los requisitos del artículo 27.2 LIRPF, los cuales son tener un local para gestionar la actividad y tener una persona contratada para gestionar dicha actividad.

---

<sup>4</sup> STSJ 17551/2003 de 19 de noviembre de 2003, Sala de lo Contencioso, Sección 5ª, Madrid.

<sup>5</sup> STSJ 7332/2004 de 2 de junio de 2004, Sala de lo Contencioso, Sección 5ª, Madrid.

En caso de estar hablando de rendimientos del capital inmobiliario el arrendador podrá optar a las deducciones que señala la Ley. Y en concreto, basándonos en la redacción de la ley, cuando el destino del inmueble sea el arrendamiento como vivienda, se podrá reducir el rendimiento neto positivo calculado conforme a los gastos deducibles que señalaré en su apartado correspondiente, en un 60 por ciento. El legislador no entra a diferenciar si es necesario que sea vivienda habitual o no, solo dice que se dedique a vivienda.

En lo que respecta a las deducciones del arrendador, pueden ser varias, tratará de reducir la base imponible total resultante para el cálculo del impuesto.

El art. 22 de la LIRPF, como he mencionado antes, nos ayuda a comprender el concepto de rendimientos íntegros del capital inmobiliario, ya que nos aclara que en cuanto al arrendamiento de inmuebles, son considerados rendimientos íntegros todos los que se deriven del arrendamiento. Y además, añade que se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el arrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el IVA o el IGIC canario.

A continuación el art. 23.1 de la LIRPF nos dice que tras calcular el rendimiento íntegro podemos calcular el rendimiento neto, y para ello sólo tenemos que restar al rendimiento íntegro una serie de gastos. Dichos gastos son los siguientes:

a) Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. El precepto detalla una serie de gastos deducibles, pero puede haber más:

- Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble. Entre estos gastos se incluyen los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones, así como los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros. No se



considerarán gastos de reparación y conservación los realizados para la ampliación o mejora del inmueble.

- Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre el bien arrendado y no tengan carácter sancionador. Aquí se incluye el IBI, tasas de recogida de basura, tasa de limpieza, etc.
- Los saldos de dudoso cobro siempre que el deudor se encuentre en situación de concurso y siempre que entre el momento de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y el de la finalización del periodo impositivo hubiesen transcurrido mas de seis meses, y no se hubiese producido una renovación de crédito.
- Las cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales, tales como los gastos de administración, vigilancia, portería o similares.
- Los gastos ocasionados por la formalización del arrendamiento y los de defensa jurídica del inmueble arrendado.
- Las pólizas que aseguren el inmueble arrendado.
- Las cantidades destinadas al pago de recibos de suministros en la vivienda arrendada.

b) Las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Una vez que se deduzcan estos gastos sobre los rendimientos íntegros, obtendremos el rendimiento neto.

A su vez, según el apartado segundo del art. 23, si el arrendamiento del bien inmueble se destina a vivienda se podrá reducir en un 60 por ciento el rendimiento neto positivo.

## 5.2 Tratamiento del contrato de arrendamiento de temporada en el IVA

Creo conveniente volver a destacar que la principal de las exenciones del IVA se localiza en el alquiler de la vivienda con esa finalidad en exclusiva, que se encuentra en el art. 20.Uno.23º de la LIVA y que dice así:

“Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el art. 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

- a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.
- b) Los edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto de Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos”.

Según lo dicho antes en el apartado de la fianza del contrato de temporada relacionado con el IVA, hay una Consulta Vinculante de la DGT de 8 de febrero de 2010, en la que se determina que la fianza no lleva IVA.

Se trataba de una comunidad de bienes propietaria de una finca rústica que arrienda a dos sociedades pactando una cantidad en concepto de alquiler y otra como fianza que será devuelta al término del contrato. Y es importante destacar que sería utilizada por las sociedades para la instalación de unas plantas de energía solar.

Apoyándose en el art. 20.Uno.18 letra f) de la LIVA en el que se declara exenta del impuesto “la prestación de fianzas, avales...”, “esta Dirección General evacuó con fecha 24 de Febrero de 1986 (Boletín Oficial del Estado de 8 de Marzo de 1986) una resolución vinculante en la que se indicó lo siguiente:

"No están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las fianzas de los contratos de arrendamiento de locales de negocio si se prestan por quien no tiene la condición de sujeto pasivo.

Sin embargo, las prestaciones de fianzas efectuadas por sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido estarán sujetas a dicho Impuesto, aunque exentas al mismo, de acuerdo con el artículo 13, número 1, apartado 18, letra f)."

En consecuencia con lo anterior cabe concluir diciendo que la prestación de una fianza como garantía en la formalización de un contrato de arrendamiento está sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, no procediendo por lo tanto la repercusión del mismo en la operación consultada”.

Por lo que respecta a las excepciones de la exención del IVA, hay que decir que el alquiler de temporada entre particulares está exento de IVA, art. 20.Uno.23 b) LIVA, por lo que el inquilino sólo tiene que pagar al arrendador la renta pactada. Ahora bien, hay que hacer una serie de matizaciones:

1. Cuando esté destinado al servicio de hostelería y se lleven a cabo los servicios correspondientes de un hotel en el inmueble, como el lavado de sábanas, los cambios de toallas, el servicio de habitaciones, etc., entonces no estaría exento de IVA, con lo que tendría que aparecer este concepto en la factura, según indica el artículo 20.Uno.23 b) e’) LIVA.

La Consulta de nº V2151-10 de 29 de septiembre de 2010, en la que se hace referencia a que la entidad consultante va a arrendar un edificio de viviendas para su alquiler por cortas temporadas, prestando a los arrendatarios regularmente servicios

propios de la industria hotelera (limpieza semanal y lavandería). Plantea, entre otras cosas, la sujeción al IVA y el tipo impositivo aplicable.

La solución a este problema concreto de la sujeción o no al IVA se resuelve así: “En cuanto al concepto "servicios complementarios propios de la industria hotelera", la Ley 37/1992 pone como ejemplos los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. En particular, se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los servicios de limpieza del interior del apartamento y servicios de cambio de ropa prestado con periodicidad semanal.

En el escrito de la consulta se señala que se prestan servicios de limpieza semanal y lavandería para turistas, estudiantes etc. Por lo tanto, el arrendamiento objeto de consulta estará, en todo caso, sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Y en cuanto al tipo de gravamen aplicable, dice que “ De conformidad con lo dispuesto en el artículo 91, apartado uno.2, número 2º, se aplicará el tipo reducido del 8 por ciento a las prestaciones de servicios siguientes:

"2º. Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario”.

En este caso el tipo reducido actualmente es del 10%.

2. Si en la vivienda se produce actividad profesional o empresarial entonces tampoco habrá exención y habrá que reflejar el IVA en la factura. Independientemente de que el uso profesional solo recaiga sobre una parte de la vivienda, el IVA se pagará sobre el total de la renta pactada por el total de la vivienda. Habrá que practicar, también, la correspondiente retención.

En este caso, hay una Consulta Vinculante nº V3151-14 de la DGT, Subdirección General de IRPF de 25 de noviembre de 2014, que plantea el caso de un

propietario de un inmueble que lo va a arrendar a una persona física que utilizará dos habitaciones para una actividad económica, y el resto para vivienda habitual. Para ello la persona física formaliza dos contratos de arrendamiento, uno de uso distinto a vivienda y otro de vivienda habitual. El consultante plantea en la Consulta la sujeción o no al IVA.

La DGT concluye que de acuerdo con lo expuesto en la Consulta, “estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido el alquiler del inmueble a que se refiere el escrito de consulta, dado que el arrendatario no lo destinará exclusivamente a vivienda, sino que, en parte, lo utilizará como despacho profesional.

El hecho de que dicho arrendamiento se formalice en dos documentos diferentes, en lugar de un único contrato, no modifica la realidad económica de la operación.

Por tanto, el arrendador deberá repercutir sobre el arrendatario el Impuesto sobre el Valor Añadido por el total importe del alquiler, al tipo impositivo del 21 por ciento”.

3. Por último, tendrán que pagar IVA las sociedades que actúen como arrendatarias de viviendas, tal y como refleja una Consulta Vinculante de la DGT V0274-08, que tiene relación con la STSJ de Madrid que he mencionado antes. Sin embargo, algunos jueces vienen opinando que estas operaciones van a quedar exentas de IVA si en el contrato de arrendamiento aparece el nombre de la persona física que va a ocupar la vivienda, tal y como he comentado antes en el apartado del alcance a la exención de la vivienda. En estos casos, sin embargo, no tendrán que practicar retención.

## 6. FISCALIDAD DEL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO DE LOCAL DE NEGOCIO

### 6.1 Base imponible

En primer lugar, hago resaltar que la entrada directamente en la base imponible es porque una vez visto ya el concepto de prestación de servicios y desglosado algunas de sus características principales, he preferido centrarme en lo que considero más importante del contrato, aunque sabiendo también que es importante destacar que el hecho imponible no es cualquier prestación realizada por cualquier persona, sino que es toda prestación con carácter habitual u ocasional que empresarios o profesionales realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. El arrendador tendrá la condición de empresario en el IVA, y que por tanto será el sujeto pasivo de acuerdo con el art. 84.Uno.1º de la LIVA.

Si el arrendamiento de un inmueble se destina a local de negocio y, por tanto, al menos una de las partes del contrato es un empresario o profesional dentro del marco de su actividad, la LIVA impone el devengo de este tributo al efectuarse el pago de la renta.

Además, en este tipo de arrendamientos, cuando se pacte la repercusión al arrendatario de determinados gastos, tales como el IBI, gastos de comunidad, obras, suministros energéticos y análogos, es conveniente saber que la Dirección General de Tributos, en Consulta Vinculante V0542-08, de 11 de Marzo de 2008, ha determinado que la base imponible del IVA la constituye el importe íntegro de la contraprestación arrendaticia, incluyéndose en el concepto de “contraprestación” no sólo el importe estricto de la renta, sino también las cantidades asimiladas a ésta y cualquier otro crédito del arrendador frente al arrendatario derivado del arrendamiento; y cita expresamente, tales como gastos de agua, electricidad, basura, IBI, gastos de comunidad, entre otros.

Sin embargo, no se incluyen en la base imponible determinadas partidas, tales como las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación del arrendamiento (fianza, por

ejemplo); los descuentos y bonificaciones que se acrediten por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que se celebre el arrendamiento; las sumas pagadas por el arrendador en nombre y por cuenta del arrendatario en virtud del mandato expreso del mismo.

Así, en relación con la percepción por indemnizaciones, hay una Consulta no vinculante de la DGT 0906-04, de 1-4-2004 en la que se plantea el caso de una indemnización satisfecha por la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento, en la medida en que sí se considere contraprestación de una prestación de servicios, y por ende forma parte de la base imponible y esté sujeta a IVA.

Se dice que la resolución anticipada del contrato de arrendamiento del local de negocio constituye una renuncia a sus derechos por parte del arrendatario que tiene la consideración de prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Menciona el art. 78.Uno.3.1º de la LIVA en la que señala que no se incluirán en la base imponible las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, así como descuentos y bonificaciones, etc. Pero en este caso no sirve de aplicación este artículo ya que la indemnización percibida por el arrendatario constituye la contraprestación o compensación de una prestación de servicios sujeta al Impuesto, y por tanto queda sujeta y no exenta del IVA la renuncia a sus derechos el arrendatario del local de negocio.

A continuación hay que señalar también que aparte de la regla general mencionada hasta ahora, en el art. 79 de la LIVA se recogen unas reglas especiales:

1ª. En los arrendamientos en los que la contraprestación no consista en dinero, la base imponible será la que se hubiere acordado en condiciones normales de mercado; si consistiera parcialmente en dinero, a la parte determinada conforme al valor de mercado (en especie) se le suma la parte dineraria.

2ª. En el caso de autoconsumo, se considera como base el coste de la prestación del arrendamiento, incluida la amortización del inmueble. El autoconsumo de arrendamiento es una operación asimilada a la prestación de servicio sujeta al

IVA (art. 12) y que se consideran como tales, en lo que aquí interesa, la aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional.

3ª. Cuando exista vinculación entre el arrendador y el arrendatario y se convengan precios notoriamente inferiores a los del mercado, en cuyo caso, para evitar el fraude, la base imponible no puede ser inferior a la del coste del servicio.

## 6.2 Cuota

El tipo impositivo que se aplicará en este caso será el 21%, ya que no corresponde ni el tipo reducido ni el superreducido.

Según el art. 92 de la LIVA, “los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas del IVA devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado repercusión directa o corresponda a las siguientes operaciones...”. Como en este caso estamos ante prestaciones de servicios por tratarse de un contrato de arrendamiento, serán cuotas tributarias deducibles.

## 6.3 Derecho a deducir de las cuotas soportadas por el contrato de arrendamiento de local de negocio

De acuerdo con el art. 94 de la LIVA, el sujeto pasivo va a utilizar el servicio prestado en operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto, por lo que podrán deducir las cuotas del IVA comprendidas en el art. 92.

No obstante, habrá unas limitaciones a estas deducciones enunciadas en el art. 95, en el que se dice que “Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional”.



De manera que, el arrendador, al autoliquidar el Impuesto repercutido al arrendatario, se deducirá las cuotas que haya soportado por repercusión directa en la adquisición del local y en otros bienes y servicios que le hayan sido prestados en la medida en que dichos bienes y servicios se utilicen en la prestación de los servicios de arrendamiento; aunque hay un ejemplo, en que no podrán ser objeto de deducción, por no haber sido repercutidas directamente al arrendador, las cuotas soportadas por la comunidad de propietarios del edificio del que forma parte el local de negocio arrendado<sup>6</sup>. El arrendatario, al autoliquidar el Impuesto repercutido a sus clientes por las rentas y servicios prestados, se deducirá el IVA soportado que le haya facturado el arrendador con los suplidos incluidos.

Otro ejemplo en este caso de un uso mixto, en los arrendamientos de partes de edificios destinados a un uso conjunto como vivienda propia y local de negocio, el IVA que grava tales operaciones no podrá ser objeto de deducción por el arrendatario, ni en la parte de cuota que teóricamente corresponda al local habida cuenta de que los bienes arrendados no se consideran exclusivamente afectados a una actividad empresarial o profesional<sup>7</sup>.

El documento justificativo que da derecho a la deducción es la factura, que tiene que estar expedida a cargo y en posesión del sujeto pasivo, por lo que los arrendadores de locales de negocio no pueden efectuar la deducción del Impuesto correspondiente a operaciones documentadas en facturas expedidas a cargo de la comunidad de propietarios de los inmuebles en que se hallen situados dichos locales, ni en facturas expedidas a cargo de los administradores de los locales arrendados.

El arrendatario tendrá derecho a deducir dependiendo del régimen de IVA al que esté sujeto:

- Si esta en régimen ordinario, las cuotas soportadas serán deducible en su totalidad al realizar su declaración por el impuesto, salvo que desarrolle una actividad exenta.

---

<sup>6</sup> Resolución de la Dirección General de Tributos 9-6-1986.

<sup>7</sup> Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 3-5-2010.

- Si está en régimen simplificado o en el del recargo de equivalencia no se podrá resarcir de la cuota pagada al arrendador, ya que en estos regímenes no se permiten deducciones.

#### 6.4 Obligaciones formales y fiscales

En cuanto a las obligaciones fiscales que tendrá el arrendador respecto al arrendatario cuando se produzca este alquiler de local de negocio serán las siguientes:

- Tendrá que darse de alta en Hacienda, mediante el modelo 037, como arrendador de local de negocio.
- A su vez, emitir factura con 21% de IVA y con 19% de retención.
- Declarar trimestralmente el IVA (modelo 303) y su correspondiente resumen anual (modelo 390).
- Otra declaración a presentar es el modelo 347<sup>8</sup>, declaración anual de operaciones con terceros, siempre que el importe total cobrado del arrendatario haya excedido de los 3.005,06 €. Para establecer el importe a declarar se tendrá en cuenta la base imponible y el IVA, pero no la retención de IRPF.

Los ingresos obtenidos por el alquiler se declaran, en la declaración de la renta, en el apartado de ‘Rendimientos de capital inmobiliario’. El propietario deberá declarar el margen obtenido, es decir, a los ingresos podrá descontar los gastos que soporte, como podrían ser pago del IBI, reparaciones, intereses de préstamo, seguro, etc.

Las retenciones que han sido practicadas en estas factura, en la renta se descontarán del resultado en esta declaración, ya que han sido pago a cuenta del impuesto.

---

<sup>8</sup> Hay que tener en cuenta el art. 33.2 i) del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, que dice lo siguiente: “Quedan excluidas del deber de declaración las siguientes operaciones: i) En general, todas aquellas operaciones respecto de las que exista una obligación periódica de suministro de información a la Administración tributaria estatal y que como consecuencia de ello hayan sido incluidas en declaraciones específicas diferentes a la regulada en esta subsección y cuyo contenido sea coincidente”.

## 7. CONCLUSIONES

Tras la realización del trabajo voy a destacar las siguientes conclusiones acerca de la fiscalidad de forma general de los contratos de arrendamiento:

1. Estamos ante una clara distinción en cuanto a la regulación de los diferentes tipos de contrato de arrendamiento que puede haber, destacando el que está destinado a vivienda, y el de uso distinto a vivienda, ambos regulados en la LAU, y habiendo dentro de este último tipo una serie de contratos diferentes con características especiales propias de cada contrato.
2. Si al arrendador se le reputa la condición de empresario por imposición normativa, estaremos ante un contrato de arrendamiento que está sujeto al IVA, porque un contrato de arrendamiento entre particulares estará exento de obligaciones fiscales, tanto de IVA como de retención.
3. La exención del IVA por excelencia en los contratos cuyo objeto sea un bien inmueble es el arrendamiento que esté dedicado de manera exclusiva a vivienda. Y es esa exclusividad la que marca la exención, puesto que como se ha visto, podemos estar ante un contrato de temporada de una vivienda pero sí estar sujeto al impuesto y no exento.
4. Tenemos unas excepciones a la exención del IVA que se corresponden con contratos muy habituales dentro del sector de la economía española, y en los que el elemento diferenciante es el destino del inmueble a la actividad económica. Nos encontramos con contratos de arrendamiento de estacionamiento de vehículos, arrendamientos de edificios destinados a servicios propios de la industria hotelera, así como locales de negocios o viviendas para uso turístico o vacacional.

5. En cuanto a la formalización de los contratos de arrendamiento de uso distinto a vivienda, la LAU se caracteriza por dar libertad de pactos a las partes, es decir, éstas podrán establecer todos los elementos del contrato que estimen oportunos, y solo en defecto de pacto se aplicarán las previsiones legales.
6. En cuanto al contrato de arrendamiento de local de negocio, en su ámbito fiscal, me parece importante incidir en la problemática que a veces surge con respecto a la determinación de la base imponible, y por ello recalcar, que estará formada por el importe íntegro de la contraprestación, más determinados gastos si se hubiere pactado su repercusión al arrendatario; y además cantidades asimiladas a la contraprestación y cualquier otro crédito del arrendador frente al arrendatario derivado del arrendamiento.

## 8. BIBLIOGRAFÍA

### - LIBROS:

Rodríguez Márquez, J., *El IVA en las operaciones inmobiliarias*, Editorial Aranzadi, S.A, 2002.

Bueno Maluenda, M.C; Carreras Manero, O.; De Miguel Arias, S.E; García Gómez, A.; Jiménez Compaired, I.; Molinos Rubio, L.M.; Ruiz Baña, M.L; *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario II*, Ed. Prensas de la Universidad de Zaragoza, 2015.

GARCÍA GIL, F.J., *“El local de negocio arrendado”*, Dijusa, 2005.

### - RECURSOS WEB:

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Privado/l29-1994.t1.html#a2](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Privado/l29-1994.t1.html#a2)

<http://www.abogadoamigo.com/tributacion-del-alquiler-de-inmuebles/>

<http://www.abogadosparatodos.net/el-alquiler-por-temporada/>

<http://letradosalquileres.es.tl/Duracion-del-contrato-de-arrendamiento-de-vivienda.htm>

<http://aulavirtual.afige.es/webafige/informacion-sobre-regimen-del-iva-en-el-arrendamiento>

<http://iabogado.com/guia-legal/su-empresa/el-alquiler-de-un-local-de-negocio>

<http://www.modelocontrato.net/¿cuales-son-las-caracteristicas-principales-que-tiene-un-contrato-de-arrendamiento.html>

<http://asesor-contable.es/fiscalidad-de-los-arrendamientos/#ixzz47lxk0jiH>

CENDOJ – Buscador de jurisprudencia.

<http://portaljuridico.lexnova.es/doctrinaadministrativa>

<https://app.vlex.com>

<http://www.abogadosparatodos.net/deducciones-del-arrendador-por-alquiler-en-la-renta-o-irpf/>

[http://supercontable.com/informacion/IVA\\_Impuesto\\_valor\\_añadido/Consultores\\_V2151-10\\_IVA.\\_Arrendamiento\\_\\_de\\_viviendas\\_.html](http://supercontable.com/informacion/IVA_Impuesto_valor_añadido/Consultores_V2151-10_IVA._Arrendamiento__de_viviendas_.html)

<http://www.alquilerprotegido.es/noticias/guia-de-obligaciones-fiscales-en-los-alquileres-de-viviendas-y-locales-comerciales/>

<http://derecho.isipedia.com/segundo/derecho-civil-ii/derecho-de-contratos/12-los-arrendamientos>

<http://www.agenciatributaria.es>

<http://www.abogadosparatodos.net/iva-e-irpf-en-vivienda-de-uso-turistico-o-vacacional/>

<http://www.fiscontrol.com/es/blog/2014/09/10/actividad-economica-arrendamiento-de-inmuebles-pymes/>

<http://www.camaracaceres.es/guia/guia-02.html>

#### **- LEGISLACIÓN:**

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. Última versión de 6 de octubre de 2015

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos

#### **- JURISPRUDENCIA:**

STSJ 14232/2004 de Madrid de 18 de noviembre de 2004

STSJ 17551/2003 de 19 de noviembre de 2003, Sala de lo Contencioso, Sección 5ª, Madrid

STSJ 7332/2004 de 2 de junio de 2004, Sala de lo Contencioso, Sección 5ª, Madrid

**- DOCTRINA ADMINISTRATIVA:**

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 8 de febrero de 2010

Consulta de nº V2151-10 de 29 de septiembre de 2010

Consulta Vinculante nº V3151-14 de la DGT, Subdirección General de IRPF, 25 de noviembre de 2014

Consulta Vinculante DGT V0542-08, de 11 de Marzo de 2008

Consulta no vinculante de la DGT 0906-04, de 1-4-2004

Consulta Vinculante de la DGT V0274-08, Subdirección General de IRPF, 8 de febrero de 2008

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 3-5-2010.

Resolución de la Dirección General de Tributos 9-6-1986